



9C_790/2023

Urteil vom 12. April 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Beusch,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich,
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 15. November 2023
(SB.2023.00080, SB.2023.00081).

Sachverhalt:

A.

A. _____ deklarierte in der Steuererklärung 2015 u.a. mehrere in U. _____ gelegene Grundstücke. Hierzu zählte auch eine Liegenschaft am Weg B. _____ xxx (Kat.-Nr. yyy), an welcher sowohl er als auch seine Ex-Frau je ein hälftiges Nutzniessungsrecht hatten. Eigentümer des Grundstücks sind seit Ende 2011 die vier gemeinsamen Töchter. Im Jahr 2014 wurde sodann das Wohnhaus am Weg B. _____ zzz (ebenfalls Kat.-Nr. yyy) errichtet, welches von einer Tochter bewohnt wurde.

B.

Am 20. Dezember 2021 setzte das kantonale Steueramt Zürich das steuerbare Einkommen von A. _____ für die Steuerperiode 2015 auf Fr. 123'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 122'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 3'213'000.- (zum Satz von Fr. 3'236'000.-) fest. Dabei berücksichtigte es das Nutzniessungsrecht an der Liegenschaft am Weg B. _____ xxx sowie an der in der Steuererklärung nicht deklarierten Liegenschaft am Weg B. _____ zzz sowohl bei den Einkünften als auch beim Vermögen. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 11. Oktober 2022 ab. Das in der Folge angerufene Steuerrekursgericht des Kantons Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wiesen die Rechtsmittel mit Urteilen vom 23. Mai 2023 bzw. 15. November 2023 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 19. Dezember 2023 beantragt A. _____ dem Bundesgericht, es seien ihm für die Liegenschaft am Weg B. _____ zzz weder Mieteinnahmen noch ein Vermögenswert anzurechnen. Zudem seien die vorinstanzlichen Gerichtsgebühren auf Fr. 650.-

(SB.2023.00080) und Fr. 120.- (SB.2023.00081) und die Zustellkosten auf insgesamt Fr. 35.- festzusetzen, eventualiter sei die Sache in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht schliesst auf Gutheissung der Beschwerde, soweit sie die Höhe der Gerichtskosten betrifft, und im Übrigen auf Abweisung. Das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung (hinsichtlich der direkten Bundessteuer) schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

1.2. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (**BGE 135 II 260** E. 1.3).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 138 I 274** E. 1.6). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 141 V 234** E. 1; Urteil 9C_691/2022 vom 7. September 2023 E. 2).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). Tatfrage ist auch die vorinstanzliche Beweiswürdigung (**BGE 148 V 70** E. 5.1.1). Das Bundesgericht greift nur ein, wenn die Beweiswürdigung willkürlich ist, d.h. wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (**BGE 148 IV 356** E. 2.1).

3.

Streitig ist einerseits, ob die Vorinstanzen die Liegenschaft am Weg B. _____ zzz zu Recht bei den Einkünften und beim Vermögen des Beschwerdeführers berücksichtigt haben.

3.1. Unbestritten ist, dass die Erträge aus der Vermietung des Wohnhauses am Weg B. _____ zzz bzw. der Eigenmietwert der Liegenschaft steuerbar sind (Art. 21 Abs. 1 lit. a und b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und § 21 Abs. 1 lit. a und b des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1] bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG) und dass die Liegenschaft zum steuerbaren Vermögen gehört und dem Nutzniesser zugerechnet wird (§ 38 Abs. 2 StG/ZH bzw. Art. 13 Abs. 2 StHG). Weiter ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer zuerst das Alleineigentum, nach der Scheidung das hälftige Miteigentum und nach der Eigentumsübertragung an die Töchter ein lebenslanges Nutzniessungsrecht an der Liegenschaft Kat.-Nr. yyy und damit auch am darauf erstellten Wohnhaus am Weg B. _____ zzz hatte (vgl. E. 2.1 des angefochtenen Urteils). Streitig ist, ob er auf die Nutzniessung verzichtet bzw. diese übertragen hat. Dabei stellt der Beschwerdeführer zu Recht nicht infrage, dass der Verzicht bzw. die Übertragung eine steuermindernde Tatsache darstellt und deshalb von ihm nachzuweisen ist (sog. Normentheorie; vgl. **BGE 148 II 285** E. 3.1.3; **144 II 427** E. 8.3.1).

3.2. Zwischen den Parteien ist der Beweiswert der Bestätigung vom 31. August 2020 streitig. Darin wird ausgeführt, dass der Beschwerdeführer "bezüglich dieser Liegenschaft auf seine Rechte verzichtet" bzw. sie auf seine Ex-Frau "übertragen" habe. Den Mietzins von Fr. 13'500.- habe die Ex-Frau in ihrer Steuererklärung deklariert; auch habe sie beim Vermögen die ganze Liegenschaft angegeben. Die Vorinstanz hat der Bestätigung keine Bedeutung zugemessen, weil sie von dem Beschwerdeführer nahestehenden Personen (Ex-Frau; Tochter; Schwiegersohn) unterzeichnet worden sei, auf die sich der

Entscheid indirekt auswirken könne. Weiter könne auch aus der (nicht aktenkundigen) Deklaration der Mietzinseinnahmen durch die Ex-Frau nicht auf einen endgültigen Verzicht auf die Nutzniessung geschlossen werden (vgl. E. 2.9 des angefochtenen Urteils).

Der Beschwerdeführer hält diesen Ausführungen zu Recht entgegen, dass der Bestätigung nicht alleine deshalb jegliche Beweiskraft abgesprochen werden kann, nur weil sie von nahestehenden Personen stammt. Denn wie in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wird, dürfte der Verzicht auf eine Personaldienstbarkeit in der Regel zwischen Personen erfolgen, die sich in irgendeiner Weise nahestehen. Ebenfalls zu Recht bringt der Beschwerdeführer vor, dass die Interessen seiner Ex-Frau in steuerlicher Hinsicht gegenläufig zu den seinen sind und nicht ersichtlich ist, wie die Tochter bzw. deren Ehemann von der Bestätigung steuerlich betroffen sind. Die Vorinstanz wäre vor diesem Hintergrund gehalten gewesen, sich mit der Bestätigung inhaltlich auseinanderzusetzen; ihre verkürzte Beweiswürdigung erweist sich als unhaltbar.

3.3. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann aus der Bestätigung indessen nicht abgeleitet werden, er habe sich seiner aus der Nutzniessung fliessenden Rechte entledigt.

3.3.1. Weder die Rechtsschriften des (früher als Notar tätigen) Beschwerdeführers noch die Bestätigung vom 31. August 2020 sind in Bezug auf das Nutzniessungsrecht hinreichend klar und unzweideutig formuliert. In der Beschwerde an das Bundesgericht bringt der Beschwerdeführer vor, er habe auf sein Nutzniessungsrecht "verzichtet". In seiner Eingabe an das Steuerrekursgericht vom 7. November 2022 hat er die Feststellung beantragt, dass der Verzicht "gestützt auf ZGB 758" rechtens sei, obwohl Art. 758 ZGB nicht den Verzicht, sondern die Übertragbarkeit der Nutzniessung regelt. In der Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 12. August 2023 hat er dagegen hinsichtlich des Verzichts auf Art. 748 Abs. 2 ZGB verwiesen und offenbar primär auf einen Verzicht und subsidiär auf eine Übertragung geschlossen (vgl. E. 2.9 des angefochtenen Urteils). Auch in der Bestätigung vom 31. August 2020 wird sowohl von Verzicht auf die Nutzniessung wie auch von Übertragung gesprochen.

3.3.2. Der Verzicht führt nach Art. 748 Abs. 2 ZGB zum Untergang der Nutzniessung; weil die Nutzniessung im vorliegenden Fall zulasten eines Grundstücks besteht, käme der Verzicht damit den Grundeigentümern zugute. Aus den Ausführungen des Beschwerdeführers ergibt sich indessen, dass die Ex-Frau offenbar die gesamten Einkünfte aus der Liegenschaft sowie den gesamten Vermögenswert deklariert, obwohl sie ursprünglich lediglich ein hälftiges Nutzniessungsrecht hatte. Ebenso führt die Ex-Frau in der Bestätigung vom 31. August 2020 explizit aus, dass der Beschwerdeführer "seine Rechte" auf sie übertragen habe. Damit steht kein Verzicht, sondern die Übertragung der Nutzniessung auf die Ex-Frau im Raum.

3.3.3. Die Nutzniessung als Stammrecht kann nicht übertragen werden. Dagegen kann die Nutzniessung, wenn es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht handelt, *zur Ausübung* auf einen andern (obligatorisch) übertragen werden (Art. 758 Abs. 1 ZGB; vgl. ROLAND M. MÜLLER, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl. 2023, N. 1 f. zu Art. 758 ZGB), was einen Vertrag zwischen dem Nutzniesser und der Drittperson voraussetzt (vgl. MARTIN BICHSEL/KASPAR MAUERHOFER, in: Kren Kostkiewicz et. al [Hrsg.], ZGB Kommentar, 4. Aufl. 2021, N. 2 zu Art. 758 ZGB). Nachdem unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer von seiner Ex-Frau keine Gegenleistung erhalten hat (vgl. E. 2.9 des angefochtenen Urteils), würde der Übertragung eine Schenkung nach Art. 239 ff. OR zugrunde liegen. Unabhängig davon, dass eine Schenkung steuerlich zu deklarieren gewesen wäre, womit ein zeitnahes schriftliches Dokument - und nicht nur die rund fünf Jahre später erstellte schriftliche Bestätigung - vorliegen müsste, wäre eine Schenkung auch nicht gültig. Da kein Schenkungsversprechen in schriftlicher Form vorliegt, müsste die Schenkung für ihre Gültigkeit durch Übergabe der Sache von Hand zu Hand vollzogen worden sein (Art. 242 Abs. 1 und Art. 243 Abs. 1 und 3 OR). Wie der Beschwerdeführer sein Ausübungsrecht an der Nutzniessung formlos "von Hand zu Hand" hätte übertragen können, ist indessen nicht ersichtlich. Nachdem er die einzelnen Forderungen aus der Nutzniessung lediglich nach den Regeln über die Zession nach Art. 164 ff. OR und damit schriftlich hätte abtreten können (Art. 165 Abs. 1 OR), muss dies erst recht für die Übertragung des Ausübungsrechts an sich gelten (vgl. auch EUGEN SPIRIG, in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch [Zürcher Kommentar], Band V/1k/1, 3. Aufl. 1993, N. 22 zu Art. 164 OR). Eine formlose Übertragung der Nutzniessung zur Ausübung war damit im vorliegenden Fall nicht möglich.

3.3.4. Vor diesem Hintergrund ist der Beschwerdeführer nach wie vor aus der Nutzniessung berechtigt und gelten die daraus resultierenden Einkünfte kraft seines festen Rechtsanspruchs als bei ihm zugeflossen (**BGE 149 II 400** E. 4.3; **144 II 427** E. 7.2; Urteil 2C_879/2021 vom 8. Juli 2022 E. 4.1). Soweit er in der Folge darauf "verzichtet", stellt dies eine blosser Einkommensverwendung dar. Nachdem der Beschwerdeführer nicht beanstandet, dass die Vorinstanz anstelle der Mieterträge den höheren Eigenmietwert der Liegenschaft am Weg B. _____ zzz berücksichtigt hat, hat er den hälftigen Eigenmietwert sowie den halben Liegenschaftswert zu versteuern. Die Beschwerde erweist sich insoweit als unbegründet.

4.

Streitig sind weiter die vorinstanzlichen Gerichtskosten, wobei der Beschwerdeführer sowohl die Höhe der Gerichtsgebühr als auch die Höhe der Zustellkosten als willkürlich rügt.

4.1. Die Gerichtskosten im Verfahren vor Verwaltungsgericht beruhen auf kantonalem Recht, das das Bundesgericht nur auf die Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte überprüfen kann (vgl. **BGE 146 I 11 E. 3.1.3**).

Massgebend für die Bemessung der Gerichtsgebühr ist die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr/ZH; LS 175.252). Gemäss § 3 Abs. 1 GebV VGr/ZH richtet sich die Gerichtsgebühr bei Verfahren mit bestimmbarem Streitwert nach dem Streitwert und beträgt Fr. 500.- (bei einem Streitwert bis Fr. 5'000.-) und Fr. 500.- bis Fr. 1'100.- (bei einem Streitwert von Fr. 5'000.- bis Fr. 10'000.-). Gemäss § 4 GebV VGr/ZH kann die Gerichtsgebühr in besonders aufwendigen Verfahren auf das Doppelte erhöht (Abs. 1), bei Entscheiden ohne materielle Prüfung der Begehren dagegen bis auf einen Fünftel herabgesetzt (Abs. 2) und bei keiner schriftlichen oder nur summarischen Begründung oder bei einem bloss geringen Aufwand bis auf die Hälfte herabgesetzt werden (Abs. 3).

4.2. Das Verwaltungsgericht erhob für das Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern (SB.2023.00080) eine Gerichtsgebühr von Fr. 2'400.- und für das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer (SB.2023.00081) eine Gerichtsgebühr von Fr. 500.-. Der Beschwerdeführer geht von einem Streitwert im vorinstanzlichen Verfahren von rund Fr. 6'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 1'700.- (direkte Bundessteuer) aus, was von der Vorinstanz nicht infrage gestellt wird.

4.2.1. Was das Verfahren betreffend direkte Bundessteuer betrifft, verkennt der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz das Verfahren keineswegs durch Vereinigung und ohne materielle Prüfung abgeschrieben hat. Es hat die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer vereinigt (vgl. E. 1.1 des angefochtenen Urteils) und in Bezug auf beide Steuerarten einen materiellen Entscheid gefällt. Insoweit fällt eine Anwendung von § 4 Abs. 2 GebV VGr/ZH ausser Betracht und ist es bei einem Streitwert von Fr. 1'700.- nicht willkürlich, eine Gerichtsgebühr von Fr. 500.- und damit den Minimalbetrag nach § 3 Abs. 1 GebV VGr/ZH zu erheben.

4.2.2. Beim Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern müsste die Gerichtsgebühr bei einem Streitwert von rund Fr. 6'500.- zwischen Fr. 500.- und Fr. 1'100.- liegen. Dass das Verfahren besonders aufwendig und deshalb eine Erhöhung nach § 4 Abs. 1 GebV VGr/ZH geboten war, bringt die Vorinstanz nicht vor und ist auch nicht ersichtlich, wobei die von der Vorinstanz festgesetzte Gerichtsgebühr von Fr. 2'400.- selbst in diesem Fall den Rahmen sprengen würde. Die Höhe der Gerichtsgebühr erweist sich folglich als willkürlich. Grundsätzlich wäre es angezeigt, die Sache an die Vorinstanz zur Neufestsetzung der Gerichtsgebühr zurückzuweisen; nachdem aber sowohl der Beschwerdeführer wie auch die Vorinstanz eine Reduktion der Gerichtsgebühr verlangen, ist diese zur Vermeidung weiterer Umtriebe vom Bundesgericht selber festzusetzen (Art. 107 Abs. 2 BGG), wobei die vom Beschwerdeführer beantragten Fr. 650.- auch mit Blick auf die Verfahrensvereinigung als angemessen erscheinen. Die Beschwerde ist insoweit gutzuheissen.

4.3. Was die Zustellkosten betrifft, sieht § 5 GebV VGr/ZH vor, dass für jede am Verfahren beteiligte Partei in der Regel eine Portopauschale von Fr. 35.- in Rechnung gestellt wird (Abs. 1). Bei Verfahren mit mehr als einem Schriftenwechsel oder mit anderen fristauslösenden Zustellungen erhöht sich in der Regel die Portopauschale für jede von der Frist betroffene Partei um je Fr. 25.- (Abs. 2).

Die Vorinstanz hat Zustellkosten von insgesamt Fr. 140.- erhoben und begründet dies in ihrer Vernehmlassung damit, dass vier Parteien am Verfahren beteiligt gewesen seien (Beschwerdeführer; kantonales Steueramt; Gemeinde und Eidgenössische Steuerverwaltung), was gemäss § 5 Abs. 1 GebV VGr/ZH zu Zustellkosten von Fr. 140.- führe, die zwischen den Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer aufgeteilt worden seien. Dies ist offensichtlich nicht willkürlich. Der Beschwerdeführer hat als im vorinstanzlichen Verfahren unterlegene Partei sämtliche Zustellkosten zu tragen; entgegen seiner Auffassung sind die Zustellkosten auch nicht nach § 5 Abs. 2 GebV VGr/ZH erhöht worden. Damit ist die Beschwerde in Bezug auf die Zustellkosten abzuweisen.

5.

Zusammenfassend ist die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer abzuweisen. Die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern ist teilweise gutzuheissen und die Gerichtsgebühr im Verfahren SB.2023.00080 auf Fr. 650.- festzusetzen; im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang unterliegt der Beschwerdeführer zum grössten Teil. Es rechtfertigt sich, ihm die Gerichtskosten zu 4/5 und dem kantonalen Steueramt zu 1/5 aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 wird teilweise gutgeheissen. Dispositiv-Ziff. 3 des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 15. November 2023 wird aufgehoben und wie folgt neu gefasst:

3. Die Gerichtsgebühr für das Verfahren SB.2023.00080 wird festgesetzt auf Fr. 650.--; die übrigen Kosten betragen:
Fr. 87.50 Zustellkosten,
Fr. 737.50 Total der Kosten.
Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.- werden dem Beschwerdeführer zu 4/5 und dem kantonalen Steueramt zu 1/5 auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 12. April 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger